

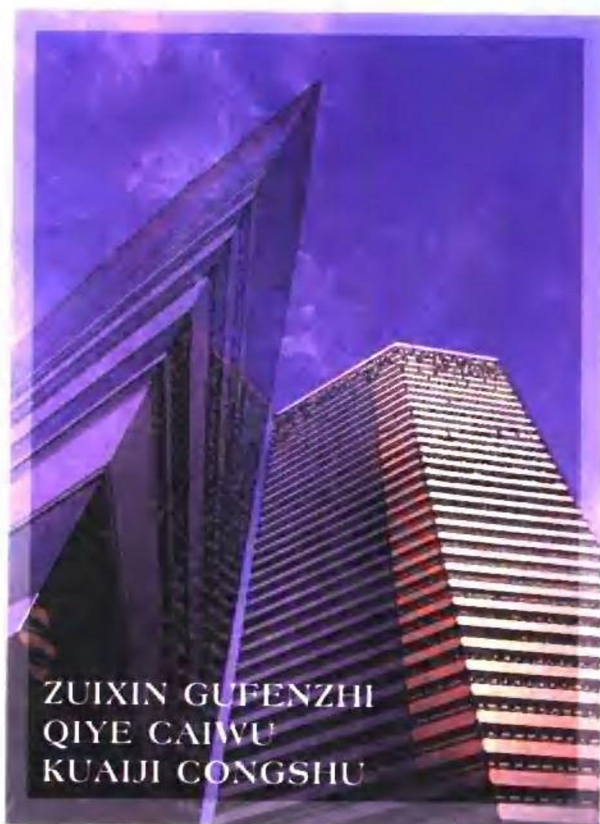


最新股份制企业财务会计丛书

主编 庄恩岳

最新股份制企业 审计

曾洪波 编著



中国财政经济出版社

最新股份制企业财务会计丛书

庄恩岳 主编

最新股份制企业审计

曾洪波 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

最新股份制企业审计/曾洪波编著. - 北京: 中国财政经济出版社, 1998

(最新股份制企业财务会计丛书/庄恩岳主编)

ISBN 7-5005-3829-4

I. 最… II. 曾… III. 股份有限公司-审计 IV. F239.61

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 18320 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

e-mail: cfeph @ drc. go. cn. net

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

新丰印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 15.875 印张 373 000 字

1998 年 7 月第 1 版 1998 年 12 月北京第 2 次印刷

印数: 5 051--8 050 定价: 25.00 元

ISBN 7-5005-3829-4/F·3500

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

《最新股份制企业财务会计丛书》

编 委 会

主	编	庄恩岳			
副	主	编	王明珠	李 莉	尹 平
编	委	庄恩岳	王明珠	李 莉	
		尹 平	陆宇健	王 忠	
		曾洪波			
主要撰稿人	庄恩岳	王明珠	李 莉		
	尹 平	陆宇健	王 忠		
	曾洪波	邓春华	陈雨露		
	肖 玲	王 欣	石友蓉		
	廖金梅	庄巨中	曲道君		
	宋美光	周 敏	李 哲		
	贾玉洁	姜 虹	张 达		
	庄巨仁	张惠郡			

前 言

当时代的大钟，向国人敲响进入 21 世纪的警钟之时，当经济改革的大潮，向国民经济注入腾飞的“核料”之机，当我们在企业改革之中面临计划经济的困惑、价格改革的风险和承包经营责任制的短期行为等缺陷之际，一阵清风吹来，“股票”、“股份公司”顿时成为亿万人的热门话题。特别是党的十五大提出“把国有企业改革同改组、改造、加强管理结合起来。要着眼于搞好整个国有经济，抓好大的，放活小的，对国有企业实施战略性改组。以资本为纽带，通过市场形成具有企业实施竞争力的跨地区、跨行业、跨所有制和跨国经营的大企业集团。采取改组、联合、兼并、租赁、承包经营和股份合作制、出售等形式，加快放开搞活国有小型企业的步伐。”更是给企业改革带来了新的活力。那么，企业实行股份制经营，是否是搞活企业的良方？如果这个假定成立，我们又怎样搞好股份制企业？这是摆在我们面前，值得每个人深思的问题。

企业实行股份制经营，的确有许多优点，具体归纳为：有利于企业经营行为的长期化；有利于把企业推向产权交易市场，争取最大经济效益；有利于两权分离，政企分离，调动企业生产积极性；有利于产业结构的调整；有利于维护国有资产，促使国有资产保值、增值；有利于把消费基金直接转化为生产基金，控制

消费基金失衡的状况；有利于增强企业的凝聚力；有利于企业参加高层次的国际市场竞争，最终走出国门；有利于企业集资，降低企业筹措资金的成本；有利于缓解国家财政的压力……当然，企业实行股份制，也不是万能之道，也有其存在的顽症和弊端，特别是在现阶段我国实行股份制企业试点工作中，存在不少问题，如股份公司组建不规范；资产评估不真实；公司同股不同利；证券市场不完善；公司经济环境不协调，经济法规不健全；社会配套工作未跟上等。但是，不管怎么说，股份经济作为一项新事物（其实并不陌生），正以锐不可挡之势，在中华大地兴起，以根治企业不活的一种良方，正在各种企业中生根、开花、结果。有的经济学者预测，本世纪 90 年代乃至 21 世纪初，将是我国股份经济的黄金时代。

对于广大会计审计人员来说，当前最大的挑战，莫过于推行股份制企业所带来的知识更新。企业实行股份制以后，再依照传统的会计审计理论和方法肯定不行。那么，在具有中国特色的股份经济情况下，怎样进行股份制企业的财务管理和会计核算工作？怎样进行公司资产评估工作？怎样开展股份公司的内部审计工作？是摆在 1200 万会计人员和几十万审计人员以及其他经济工作人员面前的一个严峻的问题。我们只有把握时机，跟上时代改革的步伐，努力学习，积极更新知识，这样才能顺应改革大潮。为了配合广大财会审计人员的知识更新工作，我们在今年初编写了“股份制企业经营管理实务”丛书，内容包括：《股份制企业财务管理》、《股份有限公司会计实务》、《有限责任公司会计实务》、《股份合作制企业会计实务》、《股份公司经营管理》。

财政部最近又制订颁布了新股份有限公司会计制度，为更好地贯彻执行新会计制度，方便广大会计、税务、财政、金融审计工作者和广大经济专业师生快速更新知识，我们又编写了“最新股份制企业财务会计丛书”，内容包括：

《新编股份制企业会计核算》

此书以新股份制企业会计制度为编写依据，依照会计准则和公司法等法规，详细阐述了股份制企业会计核算的理论和实务，包括股份制企业会计核算概论，会计前提与核算原则，会计要素核算实务与会计报表编制原理等内容。同时说明了股份制企业新旧会计制度的转轨变型。

《最新上市公司会计报表阅读与分析》

此书以新股份制企业会计制度为编写依据，依照会计准则和国际会计惯例，详细阐述了新股份制企业会计制度指导下的上市公司所涵盖的会计报表的阅读和分析的理论与实务，包括资产负债表的阅读和分析，损益表的阅读和分析，财务状况变动表（现金流量表）的阅读和分析，合并会计报表的阅读和分析等内容。

《股份制企业财务风险与防范》

此书以新股份制企业会计制度为编写依据，依照“两则”、“两制”和税法、公司法以及股份公司财务风险规避的国际惯例，详细阐述了股份制企业财务风险与防范的理论和实务，包括股份公司筹资风险与防范、投资风险与防范、经营管理风险与防范、利润分配风险与防范等内容。

《股份制改造与会计核算》

此书以新股份制企业会计制度为编写依据，依照十五大企业

改革的精神，结合企业股份改造的实例。详细阐述了股份制改造与会计核算理论和实务，包括企业兼并与会计核算、企业资产重组与会计核算、企业集团改造与会计核算、企业破产与会计核算和企业股份制改造的资产评估与会计核算等内容。

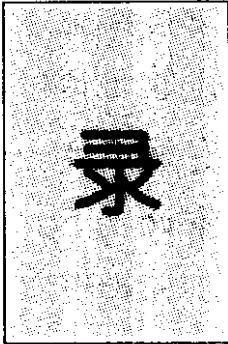
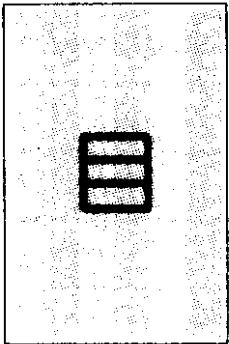
《最新股份制企业审计》

此书以新股份制企业会计制度为编写依据，依照审计准则和国际审计惯例，详细阐述了新股份制企业会计制度指导下的股份公司审计的理论和实务。包括股份公司审计概述、资产审计、损益审计和一般会计报表审计以及合并会计报表审计等内容。

由于经济改革方兴未艾，具有中国特色的股份制企业正处于试点过程，股份制企业会计制度也处于不断完善之中，又限于我们的水平和学识，丛书中肯定存在不少错误或不足之处，敬请读者指正。

庄恩岳

1998 年 6 月



第一章 总论	(1)
第一节 股份制企业审计的意义与目标	(2)
第二节 股份制企业审计的内容	(17)
第三节 股份制企业审计的依据	(22)
第四节 审计准则	(26)
第五节 股份制企业审计组织	(34)
第二章 股份制企业审计程序和方法	(45)
第一节 审计程序	(45)
第二节 审计方法	(60)
第三章 内部控制制度审计	(66)
第一节 内部控制与审计	(67)
第二节 内部控制制度的原则和内容	(71)
第三节 内部控制制度的评审	(80)
第四章 资产审计 (上)	(89)
第一节 资产审计的目标和特点	(90)

第二节	货币资金审计	(92)
第三节	应收及预付款项审计	(103)
第四节	存货审计	(112)
第五章	资产审计 (下)	(122)
第一节	长期投资审计	(123)
第二节	固定资产审计	(132)
第三节	无形资产、开办费和长期待摊费用审计	(157)
第六章	负债审计	(166)
第一节	负债审计的目标与特点	(166)
第二节	流动负债审计	(169)
第三节	长期负债审计	(180)
第七章	所有者权益审计	(187)
第一节	所有者权益审计的意义与目标	(187)
第二节	股本审计	(189)
第三节	公积金、本年利润和利润分配审计	(197)
第八章	成本费用审计	(204)
第一节	成本费用审计概述	(204)
第二节	直接生产费用审计	(208)
第三节	制造费用审计	(216)
第四节	在产品成本审计	(221)
第五节	产成品成本审计	(227)
第九章	损益审计	(237)
第一节	损益审计的意义与目标	(237)
第二节	营业收入审计	(238)
第三节	营业成本与税金审计	(246)
第四节	期间费用审计	(249)
第五节	利润审计	(257)

第六节 利润分配审计.....	(265)
第十章 纳税审计.....	(269)
第一节 增值税审计.....	(269)
第二节 消费税审计.....	(277)
第三节 营业税审计.....	(284)
第四节 纳税会计资料审计.....	(286)
第十一章 财务报表审计.....	(294)
第一节 财务报表审计的意义与目标.....	(294)
第二节 资产负债表审计.....	(300)
第三节 利润表审计.....	(308)
第四节 现金流量表审计.....	(314)
附 录	
附 1. 中华人民共和国注册会计师法	(327)
附 2. 审计实施条例	(336)
附 3. 中国审计规范	(350)

第一章 总 论

党的十五大指明了国有企业改革的方向，国有企业要改组、改造，才能激发企业活力。而国有企业实行股份制，是其中一种重要而有效的形式。江泽民同志在党的十五大报告中指出：“股份制是现代企业的一种资本组织形式，资本主义可以用，社会主义也可以用。”股份制企业是我国经济体制改革的产物，随着社会主义市场经济体制的建立，尤其是党的十五大以来，全国各地加快了对城乡国有和集体企业进行股份制改造的步伐，各种类型的股份制企业雨后春笋般地涌现，高潮迭起，发展迅猛，大大加速了国有企业经营机制的转换进程，促使我国经济加速向市场化、现代化和国际化迈进。

在我国企业如此重要的历史发展时刻，如何加强对企业改组、改造、重组的审计监督，完善改制后企业的审计监督，促使其规范运作，以保证国有资产的安全和完整，维护所有者权益，促进股份制经济的发展，充分发挥审计监督在新时期的职能作用，已成为股份制企业审计监督的重要任务。可见，深入研究和探讨如何对股份制企业实施审计监督是十分必要的。本章将要阐述股份制企业审计的基本概念、基本知识和基本理论问题。

第一节 股份制企业审计的意义与目标

一、股份制企业及其组织形式

(一) 股份制企业及其一般组织形式

股份制企业也称股份公司，是指全部注册资本由全体股东共同出资，并以股份形式构成的企业。股东依在股份制企业中拥有的股份参加管理、享受权益、承担风险，股份可在规定条件下或范围内转让，但不得退股。股份制企业是商品经济条件下的一种企业财产组织形式，集中体现了现代企业制度的要求，它是人类社会商品经济和社会化大生产发展到一定阶段的产物。这种企业财产组织形式，以入股方式将分散于不同所有者的生产要素联合起来，实行统一使用，集中经营，自负盈亏，按股分红，实行所有权与经营权的分离，以适应社会化大生产和现代市场经济发展的需要。

股份制企业组织形式有多种类型。按公司承担的责任量度来划分，世界各国一般的股份公司组织形式有：无限责任公司、有限责任公司、股份有限公司、两合公司和股份两合公司等五种。

1. 无限责任公司。无限责任公司也称无限公司，是指由两个或两个以上股东组成，并对公司债务负有无限连带责任的企业法人。其基本特征是：公司的股东既是经营者又是公司财产的所有者；股东就公司的债务对债权人负无限清偿的责任，如果公司破产或解散清理财产，当公司财产不足以抵偿公司债务时，公司的全体股东必须用自己个人的财产负责还清公司所欠的债务；无

限责任公司的资本总额不划分若干股份，也不发行股票。

2. 有限责任公司。有限责任公司是指由两个以上股东共同出资，每个股东以其出资额为限对公司债务负有限责任的企业法人。其基本特征是：公司由股东共同筹资，但不划分等额股份；公司向股东签发出资证明书，不发行股票；股东按出资比例享有表决权，并可以作为公司的雇员直接参加公司管理；股东资本可以转让，但须经全体股东同意；限制股东人数，并不得超过一定限额；如果公司破产或解散清理财产，股东仅以其在公司的全部资产承担责任，而不涉及股东的其他个人财产。

3. 股份有限公司。股份有限公司是指由一定人数的股东组成，并将全部资本划分为若干等额股份，按法定程序通过公开发行股票方式筹集资金组成的企业法人。其基本特征是：公司将全部资本总额划分为等额的股份，出资购买的人即为公司的股东；股东以其认购的股份对公司负经济责任，即股东负有限责任；股票可以公开买卖、转让，但不能退股；股票的所有权随股票的转移而发生变化，但公司财产不受影响；股份有限公司的所有权由公司股东大会行使，经营权则由董事会和经理行使，股东作为资本所有者参加股东大会，参与股息、红利的分配等，因此，公司所有权与经营权相分离；公司应将注册会计师审查验证过的会计报表公开。

4. 两合公司。两合公司是指由一个以上无限责任股东和一个以上有限责任股东所组成的企业法人，其基本特征是：公司的资本总额不划分成若干等额股份；也不发行股票；无限责任股东对公司债务负有连带无限清偿责任，并对公司负有经营权；有限责任股东对公司债务权以出资额为限负有限责任，对公司没有经营权。

5. 股份两合公司。股份两合公司是指由无限责任股东和持

股票的有限责任股东出资联合组成的企业法人。它与两合公司的不同点仅在于负有限责任股东的资本要划分等额的股份，公开发行股票进行筹集。

上述五种类型的公司中，最重要和最有代表性的是股份有限公司，其已成为目前世界各国广泛采用的典型的股份公司形式。

（二）我国股份制企业的组织形式

我国股份制企业的典型模式是股份有限公司和有限责任公司。现阶段，我国在推行股份制的过程中，由于不同地区、不同的企业条件等种种特殊情况，除上述两种形式外，还产生了一些其他类型的股份制形式。我国股份制企业的组织形式主要有以下四种类型：

1. 股份有限公司。股份有限公司有上市公司和非上市公司之分。上市公司是到证券交易所上市交易其公司股票的公司。非上市公司的股票只能在场外（非证券交易所）市场上交易。上市公司无论在发达国家或发展中国家，都属于少数。我国的股份有限公司，一般只在国内发行 A 股，但近年有许多股份有限公司为了引进外资，到海外发行 B 股和 H 股，这样的股份有限公司，我们称之为中外股份有限公司，它和原来的合资企业是不一样的，原来的合资企业一般是有限责任公司。

2. 有限责任公司。有限责任公司是我国应该大力发展的公司组织形式。有限责任公司股份的转让是有一定的限制的。有限责任公司是解决国有企业之间、国有企业和集体企业之间进行联合、兼并的一种好的形式。我国的情况与国外是不同的。国外一般是规模小的企业为有限责任公司，规模较大的为股份有限公司，最后根据条件发展为上市公司。这可能是一条比较可行的股份制改造路子。

3. 股份制集团公司。股份制集团公司，就是组成股份制的

企业集团。股份制集团公司采取总公司层层控股，集团内部由内向外可分为核心层、紧密层、半紧密层和协作层等。股份制集团公司是解决我国目前大的行政性公司或大的专业性的总公司向股份制转变的一种好形式。我国的大公司要进行跨国经营，要进行规模化、综合化、国际化经营，必须改造为股份制集团公司。

4. “准股份制企业”——股份合作制。股份合作制企业不是典型的股份制企业，它既有股份制的特点，又有合作制的特点，所以叫股份合作制。股份合作制最初是从农村搞起来的。农村股份合作企业是指由三户以上的农民，按照协议，以资金、实物、技术、劳力作为股份，自愿组织起来从事生产经营活动，经依法指令建立的能独立承担民事责任的经济组织。这种企业的特点是以社会集资的方式建立，参加集资者便成为股东，同时，他们一般都直接参加劳动和参与管理，是企业的职工；企业既实行按劳分配，又实行按资分配（按股分红）；企业资产绝大部分归股东所有，同时又提取一部分公共积累。

在我国经济落后的地区，特别是在广大的农村地区，在那里发展典型的股份制企业显然不具备条件。在这些地区，可以先发展股份合作制，然后逐渐过渡到股份制。在城市改革中，一些中小国有企业和城镇集体企业大多都可改造为股份合作制企业。股份合作制的规范方向是有限责任公司。

我国企业推行股份制改革过程中应采取多样化模式，然后逐步向规范的股份制企业过渡。

二、股份制企业审计的产生与发展

审计作为经济监督活动，我国早在 2000 多年前的西周时期就产生了，但现代审计的产生却始于英国。

18 世纪，英国的工业革命，推动了社会经济的迅速发展，

股份公司这种有效的企业组织形式出现了。英国国会在 1844 年公布的公司法，鼓励企业采取股份公司组织形式，此后，股份公司有了长足的发展。股份公司的兴起和规模扩大使企业所有权与经营权分离，绝大多数股东开始完全脱离经营管理，而雇用经理人员管理日常经营活动，这些“靠剪票息为生的寄生虫”出自本身的利益，非常关心企业的经营成果，以便作出是否继续持有公司股票的决策。于是，为了使财务报表能够如实地反映企业的财务状况和经营成果，就产生了对企业会计记录和财务报表进行审查的必要性。特别是 1721 年的“南海公司事件”，催生了注册会计师审计的产生。当时的“南海公司”以虚假的信息诱骗投资人上当，其股票价格一时扶摇直上，但好景不长，“南海公司”最终未能逃脱破产倒闭的厄运，使股东和债权人蒙受了巨大的经济损失，英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔（Charles Snell）检查“南海公司”的会计帐目。斯耐尔以“会计师”名义提出了“查帐”报告书，从而宣告了独立会计师——注册会计师的诞生。1862 年英国制定的公司法明确规定，公司必须保持真实与公正的会计帐簿，每年向监事或股东提交报告，同时还规定，公司必须聘请会计师或其他专家办理查帐业务。从此，在法律上奠定了会计师进行审计的地位，并在实务中形成了以注册会计师查帐为特征的现代西方审计制度。

英国早期的注册会计师审计主要以查错防弊为目的，与现代审计相比其主要特征是：（1）审计的对象和范围是企业的会计记录和资产负债表；（2）审计的目的是防止弊端和审查错误；（3）审计方法多为逐项的详细检查；（4）审计报告主要向公司的股东报送。

20 世纪初到 20 世纪 30 年代，全球经济发展中心由欧洲转向美国，注册会计师发展的中心也由英国转向了美国。随着股份